NC 04

Norme comptable relative aux Stocks

Objectif

01. Lorsque l'activité de l'entreprise implique la détention de stocks, ceux-ci constituent généralement une part importante de ses actifs. Il est nécessaire qu'ils soient correctement traduits dans les états financiers en raison de leur impact significatif sur la situation financière et sur la mesure des résultats d'une période donnée.

02. Le cadre conceptuel de la comptabilité définit, comme suit, la convention de rattachement des charges aux produits : "lorsque des produits sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges correspondantes ayant concouru à la réalisation de ces produits doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice".

03. Par référence à cette convention, la détermination du montant des coûts des stocks conduit à identifier les éléments de charges se rattachant à ces stocks, et ce, dans le but d'aboutir à une mesure appropriée du résultat de l'exercice.

Champ d'application

04. La présente norme doit être appliquée pour l'évaluation, la comptabilisation et la présentation dans les états financiers des stocks autres que :

> **a. les stocks de travaux en cours liés à des contrats de construction y compris les contrats de prestation de services qui leur sont directement rattachés ;**
>
> **b. les instruments financiers ; et**
>
> **c. les stocks de minerais dans les industries extractives et les stocks de cheptel, de produits agricoles et forestiers dans les états financiers des producteurs régis par des normes comptables spécifiques.**

Définitions

05. Dans la présente norme, les termes ci-dessous ont la signification suivante :

Les stocks sont les éléments d'actif :

> **a. détenus pour être vendus dans le cours normal de l'exploitation ; ou bien**
>
> **b. en cours de production pour une telle vente ; ou bien**
>
> **c. sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de services.**

Le coût historique est le montant de liquidités versé ou d'équivalent de liquidités ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée ou qu'il aurait fallu donner pour s'approprier un bien au moment de son acquisition ou de sa production.

La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente.

Le coût de remplacement est le montant qu'il serait nécessaire de donner pour acquérir ou reproduire un bien.

Éléments constitutifs des stocks

06. Le critère distinctif fondamental pour reconnaître un élément de stock est sa destination et son utilisation par rapport à l'activité courante de l'entreprise plutôt que sa nature. Ainsi, un même élément de stock reconnu comme tel dans une entreprise peut être traité différemment dans une autre entreprise. Par exemple, un immeuble construit par une entreprise de promotion immobilière et destiné à la vente est traité comme élément de stocks alors qu'il est traité en tant qu'immobilisation par l'entreprise qui l'a acheté pour y abriter ses services.

07. Le fait qu'un élément d'actif immobilisé, amortissable ou non, est retiré du service actif pour être vendu n'implique pas nécessairement qu'il soit classé dans les stocks, dans la mesure où le but de sa détention initiale par l'entreprise est de l'utiliser de façon durable.

08. Des matières premières et consommables achetées pour être utilisées dans le processus de production, peuvent être également utilisées ou consommées pour la réalisation d'un élément d'actif ou dans d'autres activités non liées directement à la production. Le fait que ces matières représentent une proportion non significative par rapport à celles utilisées dans le processus de production ne justifie pas qu'elles soient traitées ou classées séparément.

09. Les pièces de rechange pouvant être utilisées de manière diversifiée constituent des stocks. En revanche, les pièces de rechange spécifiques utilisées exclusivement pour des immobilisations non interchangeables sont traitées en tant qu'immobilisation (Cf. Norme Comptable "Immobilisations corporelles").

Évaluation des stocks

10. Les stocks doivent être évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

Éléments du coût des stocks

11. Le coût historique des stocks correspond au coût d'acquisition pour les éléments achetés et au coût de production pour les éléments produits. Il inclut l'ensemble des coûts encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Coût d'acquisition

12. Le coût d'acquisition des stocks comprend le prix d'achat, les droits de douane à l'importation et taxes non récupérables par l'entreprise, ainsi que les frais de transport, d'assurances liés au transport de réception et autres coûts directement liés à l'acquisition des éléments achetés.

13. Toutes les réductions commerciales et autres éléments analogues, sont déduits du coût d'acquisition, et ce, à l'exception des subventions se rapportant aux biens stockés (Cf. Norme Comptable "Subventions publiques"). [1]

---

[1] Le fait que la norme exclut les subventions des éléments à déduire des coûts des stocks est en contradiction avec la convention de rattachement des charges aux produits :

Exemple : Soit une entreprise qui n'a réalisé qu'une seule opération :

Achat 1000 unités x 100 = 100.000 - (moins) subvention reçue 10 par unité soit 10.000.

La subvention est portée en produits de l'exercice au compte «741 Subventions d'exploitation».

Si aucune vente n'est réalisée, l'application du § 13 de la NC 4 donne la situation ci-dessous :

Etat de résultat	
Charges	
Achats	100.000
Stocks finals	-100.000
Achats consommés	0
Produits	
Subvention d'exploitation	10.000
Bénéfice brut	10.000

Bilan			
Stocks	100.000	Capital	100.000
Trésorerie	10.000	Bénéfice brut	10.000
Total	110.000	Total	110.000

Ainsi, la règle qui consiste à ne pas déduire la subvention du coût des stocks qu'elle a financés se trouve à l'origine de l'anomalie qui consiste à dégager un bénéfice avant qu'aucune vente ne soit réalisée.

Pour que la disposition de la norme puisse s'appliquer sans fausser le résultat, il faut constater la subvention d'exploitation correspondant aux éléments en stocks à la date de clôture en régularisation actif «472 Produits constatés d'avance».

Cette solution qui rétablit la logique comptable est pénalisante fiscalement car dans ce cas, la régularisation comptable n'est pas fiscalement opérante. En effet, fiscalement les subventions d'exploitation sont soumises à l'impôt sur les bénéfices au titre de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées.

14. Les coûts d'acquisition peuvent inclure les différences de change provenant directement de l'acquisition récente des stocks facturés dans une monnaie étrangère et ce, dans les limites prévues par la Norme Comptable "Opérations en monnaies étrangères" et à l'occasion d'une grave dévaluation ou d'une dépréciation.

Coût de production

15. Le coût de production des stocks comprend le coût d'acquisition des matières consommées dans la production, et une juste part des coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachée à la production.

16. Les coûts directs et indirects de production comprennent les coûts de main-d'œuvre directe, de main-d'œuvre indirecte, des amortissements et d'entretien des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production. Ces coûts doivent être analysés pour déterminer la juste part qui peut être considérée comme ayant contribué à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

17. Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production, les frais généraux fixes de production, tels que les charges d'amortissement des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production, sont imputés au coût de production à hauteur du niveau réel de production à la capacité normale de production. Les frais généraux fixes de production non imputés au coût de production sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. La capacité normale de production correspond au niveau de production nominale, diminuée de la perte de capacité résultant des périodes normales de congés et arrêts de travail et des activités d'entretien planifié.

18. Le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'une capacité inutilisée. Les frais généraux non affectés sont constatés en charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite est diminué de façon que les stocks ne soient pas mesurés au dessus de leur coût.

19. La valeur de matières premières anormalement gaspillées, de main-d'œuvre ou d'autres dépenses perdues, qui ne sont pas encourues pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ne sont pas inclus dans le coût de production.

20. Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. A titre d'exemple, on peut citer le cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être basée par exemple sur la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits, de par leur nature, sont non significatifs. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent mesurés à la valeur réalisable nette et cette valeur est déduite du coût du produit principal. Par suite, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

21. Les frais commerciaux ne sont pas inclus dans le coût de production. Toutefois, les dépenses de recherche et de développement se rapportant à des commandes spécifiques peuvent être incluses dans le coût de production.

22. Les frais généraux administratifs sont exclus du coût de production parce qu'ils ne contribuent pas directement à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

23. La prise en compte des frais financiers dans le coût d'acquisition ou dans le coût de production des stocks lorsque ces frais sont liés à des emprunts ayant financé des cycles d'approvisionnement, de stockage ou de production supérieurs à 12 mois, est à considérer conformément aux dispositions de la Norme Comptable "Charges d'emprunt".

Coût des stocks dans les activités de prestation de services

24. Le coût des stocks d'un prestataire de services comprend la main-d'œuvre et les autres frais de personnel directement engagés pour la réalisation du service y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux s'y rapportant. Les coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général n'y sont pas inclus.

Formules de valorisation des stocks

25. Les éléments de stocks identifiables sont évalués à leur coût individuel.

Le coût des éléments de stocks interchangeables doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré, premier sorti, selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits.

26. Les éléments de stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles et les produits fabriqués et services affectés à des projets spécifiques font l'objet d'une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie. Dans ce cas, c'est la méthode du coût individuel qui est pratiquée et qui conduit à déterminer les coûts spécifiques imputables aux éléments ou catégories d'éléments existants en stock.

27. La méthode du coût moyen pondéré conduit à déterminer le coût des stocks comme étant la moyenne pondérée du coût des éléments existants en début de période et du coût des éléments achetés ou produits au cours de la période. Le coût moyen pondéré est normalement calculé à chaque nouvelle réception. Il peut être calculé une seule fois en fin d'exercice ou périodiquement en cours d'année, selon les conditions particulières de l'entreprise.

28. La méthode du premier entré, premier sorti, conduit à affecter aux éléments de stock vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stock. Par conséquent, le coût des stocks à la clôture de l'exercice correspond à celui des plus récents articles achetés ou produits.

Comptabilisation des stocks

29. Il existe deux méthodes pour comptabiliser le flux d'entrée et de sortie des stocks : la méthode d'inventaire permanent et la méthode d'inventaire intermittent.

30. Dans la méthode d'inventaire permanent, les produits achetés ou fabriqués sont portés dans le compte de stock au moment de leur acquisition ou production. Leurs sorties pour être utilisés dans la production ou pour être vendus constituent des charges de l'exercice et sont portées, de ce fait, dans l'état de résultat.

31. Dans la méthode d'inventaire intermittent, tous les achats sont considérés provisoirement comme des charges de l'exercice et les stocks sont déterminés de manière extra-comptable à la date de l'arrêté de la situation comptable et portés dans les comptes de situation et de résultat. Les stocks correspondent ainsi aux charges préalablement comptabilisées et non consommées à la date d'arrêté de la situation comptable.

32. La comptabilisation des flux d'entrée et de sortie des stocks par la méthode d'inventaire permanent est plus appropriée dans la mesure où elle permet d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents. Elle permet également un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêté rapide des situations comptables périodiques.

33. Quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue, les stocks doivent faire l'objet d'un inventaire physique au moins une fois par an.

Lorsque la méthode d'inventaire permanent est utilisée, l'inventaire physique est substitué au stock comptable et la différence est portée dans l'état de résultat.

Détermination de la valeur de réalisation nette

34. La valeur de réalisation nette des stocks doit être déterminée sur la base de l'hypothèse la plus vraisemblable de la valeur probable de réalisation des stocks dans des conditions normales de vente. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.

35. La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (marchandises, produits finis et produits en cours). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

36. L'évaluation des matières premières et consommables destinées à être utilisées dans la production à la valeur de réalisation nette est envisagée lorsqu'une baisse des prix des matières

premières ou consommables est telle que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur valeur de réalisation nette. Le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette des matières premières et consommables.

37. L'estimation de la valeur de réalisation nette est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période, par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

38. Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation dans la mesure où :

a. une certitude raisonnable de recevoir la subvention ou la compensation est établie, et

b. l'entreprise pourra se conformer aux conditions afférentes à cette subvention ou compensation.

39. L'évaluation des stocks à leur valeur de réalisation nette doit aboutir à la constatation de toute dépréciation et perte éventuelle sur les stocks détenus par l'entreprise en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte s'est produite.

40. Les pertes éventuelles sur les engagements fermes d'achat d'éléments stockables doivent être également déterminées et constatées en charges de l'exercice, dans la mesure où les contrats de vente conclus ou d'autres circonstances indiquent que la vente de ces éléments se fera à des conditions ne permettant pas de couvrir ces pertes.

Considérations particulières

41. Pour les activités commerciales, il peut être approprié d'évaluer les stocks à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale.

Pour les autres activités et lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût des stocks conformément au paragraphe 11, les stocks sont évalués :

a. soit au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production,

b. soit à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale.

42. Les produits résiduels, notamment les déchets et sous produits, sont évalués à leur valeur de réalisation nette, cette valeur est déduite du coût de production du produit principal.

43. Les coûts d'acquisition ou de production peuvent être déterminés sur la base de coût standard dans la mesure où le coût global standard des stocks ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks pendant la période considérée.

Informations à fournir

44. Les états financiers doivent faire apparaître :

a. le coût d'origine, la provision pour dépréciation et la valeur comptable nette pour la totalité des stocks et par catégories de stocks si l'information est significative.

b. le coût des stocks constatés en charge de l'exercice.

c. les méthodes utilisées en matière de traitement des stocks incluant l'évaluation, les éléments de coût, la valorisation et la comptabilisation des stocks.

45. Les changements dans les méthodes de traitement des stocks qui ont un effet significatif sur le résultat de l'exercice en cours, ou sur les résultats des périodes suivantes doivent être indiqués (Cf. Norme Comptable "Modifications comptables").

Date d'application

46. La présente Norme est applicable, prospectivement, aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.